

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК ІНТЕЛЕКТУАЛЬНОГО КАПІТАЛУ В УМОВАХ ЗАСТОСУВАННЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СИСТЕМ УПРАВЛІННЯ ІНТЕЛЕКТУАЛЬНИМ КАПІТАЛОМ

Висвітлено особливості облікового відображення інтелектуального капіталу в умовах застосування системи збалансованих показників (Balanced Scorecard)

Постановка проблеми. В сучасних умовах на отримання прибутку, підвищення вартості підприємства на ринку капіталу впливають наступні фактори: наявність конкурентних переваг, забезпечення лояльності клієнтів, наявність кваліфікованих людських ресурсів, наявність корпоративної культури, що заохочує новачі, високий рівень обробки та передачі (трансферування) знань тощо. Їх отримання за рахунок ефективного фінансового менеджменту та інвестицій в матеріальні активи в умовах нової економіки значно ускладнюється, і провідне значення в управлінні підприємством займають невідчутні активи, зокрема, результати інтелектуальної діяльності – інтелектуальний капітал. Вищенаведене визначає важливість управління інтелектуальним капіталом підприємства, його відображення в бухгалтерському обліку. Для цього в останні роки розробляються спеціалізовані системи управління інтелектуальним капіталом.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значну увагу вивченню особливостей бухгалтерського відображення інтелектуального капіталу в умовах застосування спеціалізованих систем управління інтелектуальним капіталом приділяли наступні зарубіжні та вітчизняні дослідники: О. Алексеева, Л. Едвінсон, Р. Каплан, О. Ніколаєва, Д. Нортон, К.Е. Свейбі, Д.В. Степанов. Однак ряд проблем, пов'язаних з особливостями застосування таких систем в умовах України залишаються недостатньо дослідженими і вимагають подальшого вивчення з урахуванням особливостей вітчизняної економіки.

Метою даного дослідження є визначення особливостей бухгалтерського відображення інтелектуального капіталу за допомогою системи збалансованих показників (Balanced Scorecard).

Виклад основного матеріалу дослідження. Превалювання значення інтелектуального капіталу у формуванні вартості в умовах нової економіки, досягненні підприємством його стратегічних цілей, зумовили виникнення спеціалізованих методів (систем, інструментарію, методологій), що

забезпечують ідентифікацію, збереження та управління інтелектуальним капіталом, підвищення якості управління ним.

Якщо на початковому етапі розробки таких систем намагались передбачати використання в них грошового вимірника, то, з неможливістю практичного застосування методик вартісної оцінки інтелектуального капіталу, в останні роки в більшості випадків розробляються системи, які не передбачають грошової оцінки інтелектуального капіталу (Sandvik, “Topplinjen/Business IQ” (2004); Mouritzen, Bukh & al. “Danish guidelines” (2003); Edvinsson “IC Rating™” (2002); Lev B. “Value Chain Scoreboard™” (2002); Meritum Guidelines, “Meritum guidelines” (2002); Marr & Schiuma “Knowledge Audit Cycle” (2001), в основу яких покладено методи підрахунку балів (Scorecard methods).

Виникнення існуючої тенденції, як пише проф. Н. Бонтіс, пов'язано з тим, що “... кількісна оцінка інтелектуального капіталу неможлива, та й не зовсім потрібна. Але підприємства поступово розуміють той важливий зв'язок між інтелектуальним капіталом та фінансовими показниками, які не здатні врахувати традиційні бухгалтерські методи” [3].

Передумовою виникнення систем управління інтелектуальним капіталом було застосування електронних таблиць MS Excel, однак, із-за їх обмежених можливостей (на той час, оскільки вже у версії 2000 р. програму вмонтовані OLAP засоби, які надають потужні можливості для оперативного аналізу в реальному часі) виникла необхідність у створенні intranet-системи, що забезпечувала збір, збереження інформації про інтелектуальний капітал, формування необхідних звітів. Така система отримала назву “Dolphin Navigator”, в її розробці брали участь декілька шведських компаній, зокрема Scandia, вона була впроваджена у 1998 р. Основні положення, що було закладено в основу системи, наведено на рис. 1.

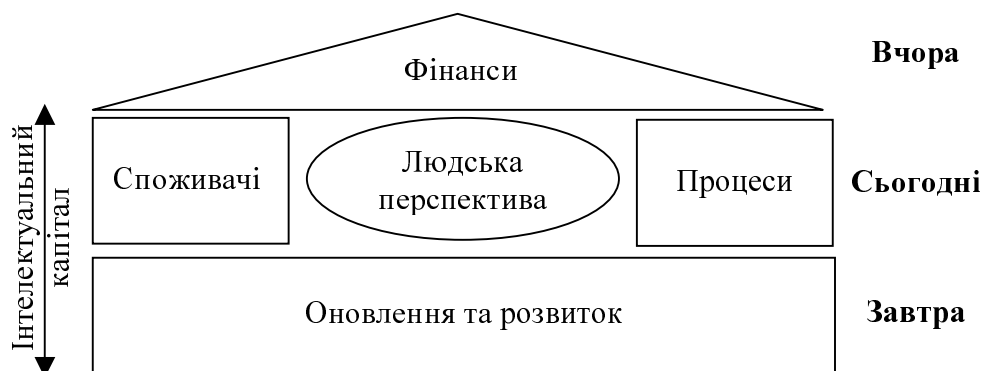


Рис. 1. Концептуальний підхід “Dolphin Navigator” [1, с. 56]

З наведеного рис. 1 можна визначити, що закладений в програму концептуальний підхід близький до основних положень теорії інтелектуального капіталу, оскільки в основу “Dolphin Navigator” були закладені теоретичні

Легенчук С.Ф. Бухгалтерський облік інтелектуального капіталу в умовах застосування спеціалізованих систем управління інтелектуальним капіталом надбудови “Intangible Asset Monitor” (IAM), розробленого проф. К.Е. Свейбі, орієнтованої на теорію інтелектуального капіталу. Це була одна із перших спроб (раніше з’явилися: “IAM” (К.Е. Свейбі, 1994 р.) та “Balanced ScoreCard” (Р. Каплана, Д. Нортон 1992 р.) створення систем вимірювання інтелектуального капіталу, яка не передбачала використання грошового вимірника.

У 2002 р. шведськими дослідниками (Intellectual Capital Sweden) на чолі з Л. Едвінсоном була розроблена нова модель управління інтелектуальним капіталом – “IC Rating” (рис. 2).

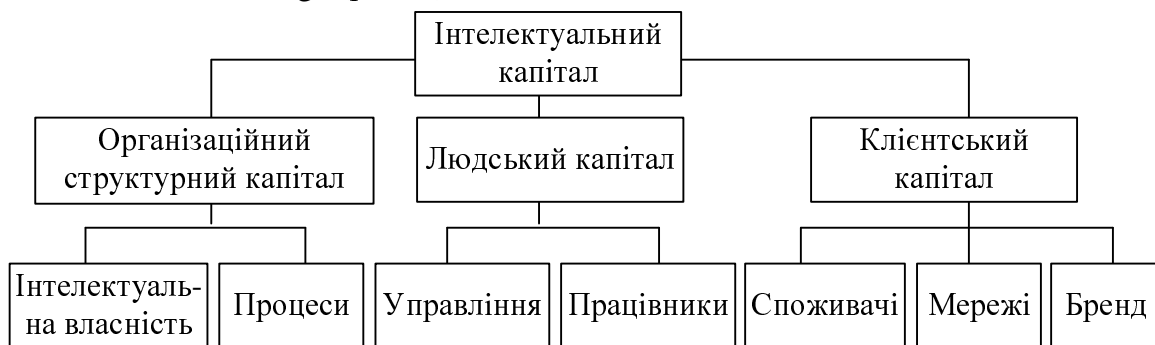


Рис. 2. Об’єкти інтелектуального капіталу, яка охоплює модель “IC Rating”

Основним завданням впровадження моделі розробники вважають поєднання традиційних фінансових показників з показниками, що підвищують ринкову вартість підприємства. “IC Rating” не тільки забезпечує інвесторів необхідною інформацією про компанію, а й виділяє найважливіші ресурси та фактори, що забезпечують успішне функціонування (через збільшення вартості, отримання конкурентних переваг) компанії. Ці основоположні принципи управління інтелектуальним капіталом, що застосовувались в “Dolphin Navigator” та “IC Rating” були впроваджені розробниками інших подібних систем.

Серед існуючих моделей управління інтелектуальним капіталом, основною задачею яких є визначення ролі, яку займають інтелектуальні активи в генеруванні прибутку та необхідності інвестицій в даний вид активів, найпоширенішою є Balanced ScoreCard (BSC) – збалансована система показників.

Так, останнім часом у багатьох компаніях, передусім американських, поширюється підхід до стратегічного управління, що дістав назву системи збалансованих показників, і який є одним з новітніх підходів до управлінського обліку [2, с. 537; 4, с. 15, 71]. Це також підтверджують дослідження британської компанії Business Intelligence у 2001 р. За даними опитування 200 компаній більше ніж у 20 країнах, визначено, що 57% респондентів повідомили про наявність у своїй компанії збалансованої системи показників.

Розробниками системи – Р. Капланом та Д. Нортон у 1998 р. створено організацію Balanced Scorecard Colaborative, що забезпечує сприянню

поширення концепції BSC в світі, аналізі набутого досвіду. Вона також здійснює сертифікацію програмних продуктів, в які впроваджено BSC. До таких програмних продуктів відносяться: ARIS BSC; Crystal Decisions Balanced Scorecard; Hyperion Performance Scorecard; Oracle Balanced Scorecard; SAP Strategic Enterprise Management; SAS Strategic Performance Management; QPR ScoreCard; Cognos Metrics Manager; CorStrategy; FlexSI; PeopleSoft Enterprise Scorecard; pbviews; PerformancePlus; Pilot BusinessMonitor; Prodacapo Balanced Scorecard Manager; SBS STRAT&GO Balanced Scorecard; SPImpact; Strategos; Stratego тощо.

Тому вважаємо, що для українських підприємств, які будуть впроваджувати спеціальну систему, що забезпечуватиме управління інтелектуальним капіталом необхідно застосовувати Balanced Scorecard, що пояснюється наступними причинами:

➤ концепція BSC розроблялась як розширена альтернативна система вимірювання ефективності діяльності підприємства до традиційних фінансових моделей, що не враховували елементи нової економіки, які забезпечували створення додаткової вартості – інтелектуальний капітал, а вже потім проявили себе як ефективний інструмент впровадження стратегії. На нашу думку, це пояснюється тим, що звіти про інтелектуальний капітал в довгостроковій перспективі надають можливість передбачити виникнення проблем для компанії, та на їх основі розробити рекомендації по їх вирішенню;

➤ концепція BSC забезпечує зв'язок показників, що характеризують інтелектуальний капітал, з фінансовими показниками діяльності підприємства через їх балансування за допомогою оцінки перспектив діяльності компанії (фінанси (бухгалтерський фінансовий облік); ринок (маркетинг), внутрішні процеси; навчання та зростання), що забезпечує ефективність управління в сучасних умовах господарювання. Концепція BSC забезпечує взаємодію з постачальниками та клієнтами, що за своєю сутністю є подальшим розвитком концепції CRM;

➤ існує значна кількість програмних продуктів, зокрема, російських і українських виробників, в які впроваджено концепцію BSC, що забезпечує можливість вибору такої інформаційної системи, яка б максимально відповідала потребам підприємства, а за необхідності отримання кваліфікованого супроводу під час її безпосереднього використання;

➤ наявність наукових досліджень з впровадження даної концепції в практику пострадянських підприємств*, що забезпечує врахування невідповідностей ринкового та регулятивного підходів до регулювання бухгалтерського обліку. Так, О.В. Алексеєвою захищена кандидатська дисертація, що стосується даної тематики.

* www.balancedscorecard.ru

Легенчук С.Ф. *Бухгалтерський облік інтелектуального капіталу в умовах застосування спеціалізованих систем управління інтелектуальним капіталом*
 Застосування BSC в діяльності підприємств розкриваються й українськими дослідниками (Л.В. Чистяк, О.В. Касьян тощо);

➤ наведені вище дані щодо використання BSC та поширеність даного продукту в пострадянських країнах свідчать про практичну дієвість концепції в управлінні інтелектуальним капіталом.

Остання причина потребує окремого розкриття, тому розглянемо особливості управління інтелектуальним капіталом з використанням BSC за кожним з аспектів, що визначені концепцією (рис. 3).

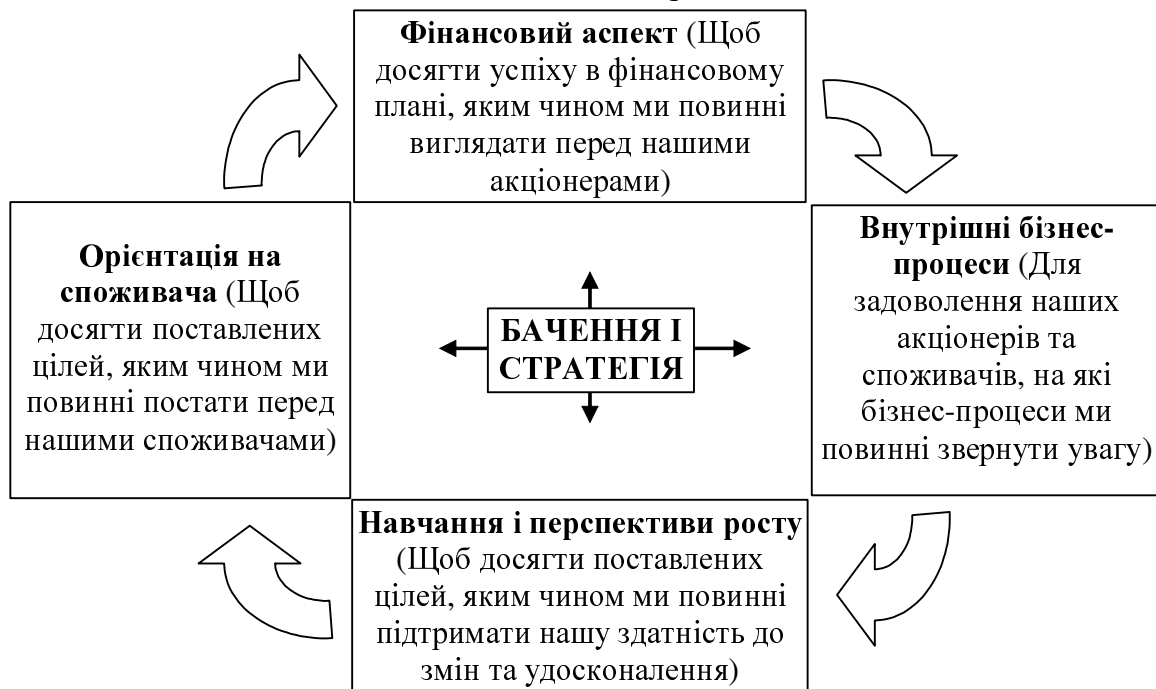


Рис. 3. Система збалансованих показників за Р. Нортоном та Д. Капланом [4, с. 78]

В основу концепції BSC Р.Нортоном та Д.Капланом було покладено основоположні принципи, що використовуються в підприємствах, орієнтованих на стратегічний розвиток: стратегія розвитку повинна бути перекладена мовою операційних термінів (формування певної логічної структури у вигляді системи підрахунку балів та карти стратегії, що є єдиним та зрозумілим орієнтиром для всіх підрозділів та працівників); всі без винятку підрозділи підприємства повинні бути ознайомлені зі стратегічними цілями та відповідним чином мотивовані (зумовлює існування концепції BSC для основних та допоміжних підрозділів); всезагальна вмотивованість забезпечує виникнення синергетичних ефектів від взаємодії елементів інтелектуального капіталу; орієнтація на стратегію повинна стати щоденним обов'язком кожного працівника (кожен з працівників повинен орієнтуватись на забезпечення стратегічного розвитку підприємства); стратегія повинна перетворитись на постійний процес (виконання стратегічних та операційних бюджетів повинно доводитись до персоналу, що забезпечує зв'язок між фінансовими бюджетами та фінансовою звітністю); забезпечення мотивації до змін через адміністративне

лідерство (одним з умов успішності є залучення власників та основних виконавчих менеджерів в управління за допомогою концепції BSC).

Концепція BSC тісно пов'язана з теорією інтелектуального капіталу, що проявляється при порівнянні складових інтелектуального капіталу з аспектами, що виділяються в концепції. Так, аспект “Внутрішні бізнес-процеси”, де виділяються ті процеси, які відіграють головну роль у реалізації конкурентних переваг (основним призначенням інтелектуального капіталу є забезпечення конкурентних переваг на ринку) забезпечує управління організаційним капіталом підприємства. Аспект “Навчання і перспективи росту”, що показує за рахунок яких знань, вмінь, навичок та досвіду можна реалізувати конкурентні переваги підприємства, забезпечує управління людським капіталом. Аспект “Орієнтації на споживача”, налагодження необхідних зв'язків з ними, показує чим ми можемо зацікавити клієнтів – забезпечує управління клієнтським капіталом. “Фінансовий аспект” надає показники про весь інтелектуальний капітал, що відображає рівень зацікавленості акціонерів та інвесторів до здійснення вкладень у підприємство.

Дослідники визначають [5], що BSC – це система стратегічного управління та оцінки її ефективності, яка переводить місію та загальну стратегію компанії в систему чітко поставлених цілей та задач, а також показників, що визначають ступінь досягнення даних установок. Однією з особливостей BSC є те, що вона забезпечує ідентифікацію інтелектуальних активів підприємства, однак не забезпечує їх оцінку, а відображає зв'язок інтелектуальних активів зі стратегією розвитку підприємства.

Для управління інтелектуальним капіталом система дозволяє застосовувати не лише традиційні показники (затрати на створення ОПІВ, доходи, отримані від їх комерціалізації), а й спеціальні параметри, індикатори, що відображають зміни ринкової вартості підприємства. Вони індивідуально розробляються для різних рівнів управління та пов'язані між собою.

Такі показники, відображаючи ефективність використання інтелектуального капіталу підприємства дозволяють проводити оцінку ефективності реалізації стратегій в розрізі чотирьох основних аспектів BSC.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Проведене дослідження дозволяє зробити висновок, що серед існуючих спеціалізованих систем управління інтелектуальними активами система збалансованих показників (BSC) є однією з найефективніших. Це пояснюється тим, що даний інструмент управління інтелектуальною компонентою капіталу представляє собою цілісну систему, що орієнтована на реалізацію стратегії підприємства.

Однак необхідно враховувати наступні фактори, що перешкоджають впровадженню BSC українськими підприємствами:

➤ висока вартість даної системи, що, за свідченням авторів [6, с. 11-13] становить більше 1500 дол., зумовлює невідповідність принципу економічної доцільності під час впровадження КСБО, а й відповідно, є недоступною для певної частини підприємств;

➤ BSC може бути ефективно впроваджена лише після прийняття та розуміння важливості кожним працівником стратегії розвитку, що сповідує підприємство, та є невід'ємним інструментом у їх щоденній діяльності, що є досить складним завданням. Тобто впровадження BSC є доцільним не під час розробки стратегії, а після її впровадження;

➤ не дивлячись на існуючі публікації про застосування BSC, ще недостатньо відома результативність, та ефективність впровадження системи збалансованих показників для управління інтелектуальним капіталом;

➤ BSC більше орієнтована на внутрішніх користувачів інформації про інтелектуальний капітал та для маркетингу клієнтськими активами підприємства, ніж для надання інформації кредиторам та інвесторам подібно до фінансової звітності;

➤ BSC орієнтована розробниками на застосування МСФЗ, що для більшості українських підприємств, за сучасних умов їх розвитку, є неприйнятним.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Edvinsson L. Malone M.S. Intellectual Capital. Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Brainpower. New York , Harper Business, 1997. – 240 p.
2. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник. – К.: Лібра, 2003. – 704 с.
3. Даффи. Д. Человеческий капитал // Директор ИС. – 2000. – № 6
4. Николаева О., Алексеева О. Стратегический управленческий учет. – М.: Едиториал УРСС, 2003. – 304 с.
5. Степанов Д.В. Интеллектуальный капитал, сбалансированная система показателей и экономическая добавленная стоимость в системе управления, нацеленной на создание стоимости // <http://d-stepanov.narod.ru/publications/vbm01.htm>
6. Чистяк Л.В., Касьян О.В. Тенденции развития бюджетирования в отечественной практике // Економіка. Фінанси. Право. – 2005. – № 9. – С. 11-13

Наукові інтереси: бухгалтерський облік і контроль нематеріальних активів та інтелектуального капіталу; комп'ютеризація бухгалтерського обліку, контролю та аналізу; розвиток бухгалтерського обліку в новій економіці: інформаційні технології, інтелектуальний капітал.